

annexe VII

Historique

Le Conseil supérieur des Professions économiques a été créé par la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales¹ et a succédé au Conseil supérieur du Révisorat d'entreprises et de l'Expertise comptable.

Conformément aux dispositions légales y afférentes, le Cabinet du Ministre de la Justice et le Cabinet du Ministre de l'Economie ont demandé l'avis du Conseil supérieur des Professions économiques à propos de l'avant-projet d'arrêté royal à prendre en exécution de l'article 133 du Code des sociétés, transmis conjointement avec le rapport au Roi y relatif.

Le Conseil supérieur a rendu, en février 2001, un avis relatif à l'indépendance du commissaire dans le cadre d'un avant-projet de loi, dont l'avant-projet d'arrêté royal soumis pour avis est à prendre en exécution. En résumé, les membres du Conseil supérieur ont exprimé, dans cet avis, leur accord unanime pour l'insertion d'une période dite de «viduité» de deux ans.

Les membres étaient unanimes sur le principe que la législation doit être renforcée en ce qui concerne la possibilité pour le commissaire ou les personnes qui lui sont liées de fournir des prestations complémentaires. Par contre,

l'unanimité n'a pu être obtenue sur les mesures à prendre.

- Les membres majoritaires du Conseil supérieur, à savoir Mme Pieters et MM. Keutgen, Michel et Servais, estiment qu'il faut simultanément avoir recours à un dispositif légal et un régime d'exécution à même de pouvoir être, le cas échéant, adapté; ce dernier régime devant fixer les activités incompatibles de manière à pouvoir s'adapter aux évolutions internationales.
- Madame Van Den Bossche et Monsieur Struyf estiment qu'une interdiction absolue était requise en la matière.
- Monsieur Peeters soutient une initiative légale imposant au commissaire d'informer l'organe de gestion quant à l'obligation figurant à l'article 134, § 4 du Code des sociétés en matière de communication d'honoraires complémentaires et requérant que le commissaire mentionne que le rapport annuel contient les informations exigées par la loi en cette matière.

Le Conseil supérieur souligne que l'avis relatif à l'avant-projet d'arrêté royal portant exécution de l'article 133 du Code des sociétés en projet, transmis conjointement avec le rapport au Roi y relatif, doit s'inscrire dans le cadre susmentionné.

1. M.B., 11 mai 1999.

Lignes de force

Le Conseil supérieur souhaite en premier lieu confirmer les positions de principe adoptées par ses membres dans l'avis du 19 février 2001 relatif à l'avant-projet de loi portant modification du Code des sociétés ainsi que de la loi du 2 mars 1989 relative à la publicité des participations importantes dans les sociétés cotées en bourse et réglementant les offres publiques d'acquisition². Il s'agit des avis partagés des membres Keutgen, Michel, Peeters, Pieters et Servais, d'une part, et des membres Struyf et Van Den Bossche, d'autre part.

- Madame Van Den Bossche et Monsieur Struyf sont favorables à une disposition légale selon laquelle les commissaires ne peuvent se déclarer indépendants quand d'autres missions sont exécutées par un commissaire ou par une personne avec laquelle le commissaire a conclu un contrat de travail ou avec laquelle celui-ci se trouve dans un rapport de collaboration professionnel. Il en résulte qu'ils s'opposent au principe même d'un projet d'arrêté royal tel que soumis à l'avis du Conseil supérieur.
- La majorité de cinq membres sur sept du Conseil supérieur, à savoir Madame Pieters et Messieurs Keutgen, Michel, Peeters et Servais³ ont examiné l'avant-projet d'arrêté royal qui leur a été soumis pour avis. Les membres majoritaires du Conseil supérieur soulignent à ce propos l'importance de garantir la sécurité juridique. Il en résulte la nécessité de clarifier et de préciser certaines notions et de rédiger des dispositions cohérentes dans tous les aspects du point de vue technico-réglementaire.

La majorité de cinq membres sur sept du Conseil supérieur constatent que le législateur a tenté d'éviter un «*expectation gap*» et d'obtenir un nouvel équilibre entre les attentes de tous les «*stakeholders*», pour qui l'indépendance du commissaire constitue un élément essentiel, et le fonctionnement du commissariat belge aux

comptes au vu des développements au niveau international.

Dans cette perspective et comme suite à différents événements récents survenus au niveau international, ces membres du Conseil supérieur insistent à nouveau sur la nécessité de procédures adéquates de surveillance et de suivi. Les membres concernés renvoient à ce propos expressément à la recommandation formulée à ce sujet dans l'avis du 19 février 2001. Celle-ci recommandait la mise sur place d'un régime adéquat de contrôle et la mise en œuvre de sanctions en cas de non-respect. Ceci implique que les instances compétentes à cet effet soient à tous les degrés de la procédure de surveillance et de suivi (notamment disciplinaire), composées (à tout le moins de manière majoritaire) de personnes indépendantes et externes aux professions économiques.

Une telle approche, consacrée par de nombreuses normes internationales et étrangères, implique également que les instances qui seraient chargées de ces nouvelles missions puissent disposer de budgets adéquats afin de pouvoir répondre de manière appropriée à l'«*expectation gap*» existant très clairement en la matière.

La majorité de cinq membres sur sept du Conseil supérieur se félicitent de constater qu'un effort considérable est fourni en ce qui concerne le cadre réglementaire pour éviter l'insécurité juridique qui pourrait naître après l'adaptation de l'article 133 du Code des sociétés. Ceci nécessite dès lors non seulement une action diligente du pouvoir exécutif, mais également au cas où, à la suite d'amendements introduits, le législateur adapterait les textes en projet.

La majorité de cinq membres sur sept du Conseil supérieur sont d'avis que la sécurité juridique impose de tenir compte des éléments suivants.

- La rédaction actuelle de la définition légale crée une insécurité juridique

2. Ci-après le projet de loi.

3. Dénommés ci-après «les membres majoritaires du Conseil supérieur».

quant au caractère admissible des prestations qui ne sont pas considérées comme «portant atteinte à l'indépendance» par l'arrêté royal. La rédaction de la disposition légale devrait dès lors mentionner que les commissaires ne peuvent pas se déclarer indépendants lorsqu'ils effectuent une des missions reprises dans l'arrêté royal. Les missions qui ne sont pas reprises dans l'arrêté royal ne porteraient dès lors pas atteinte à l'indépendance du commissaire.

- Le projet de loi doit mentionner expressément qu'un arrêté royal sera adopté pour éviter qu'une insécurité juridique ne soit créée à ce sujet.
- L'arrêté royal doit entrer en vigueur en même temps que les dispositions légales concernant l'indépendance du commissaire.
- Les parties concernées doivent disposer des délais de transition nécessaires pour s'adapter au nouveau cadre réglementaire.

Les membres majoritaires du Conseil supérieur constatent également que l'avant-projet d'arrêté royal rend la déclaration d'indépendance du commissaire tributaire du respect des dispositions de l'article 7bis de la loi du 22 juillet 1953 et des articles 4 à 14 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994. Ces membres estiment qu'il convient d'examiner à ce propos les raisons justifiant cette obligation.

Les membres majoritaires constatent, à propos de la formulation des différentes activités qui portent atteinte à l'indépendance que, malgré l'intention de se conformer à la recommandation européenne en la matière, la rédaction de l'arrêté royal est nettement différente dans un certain nombre de cas. Ces membres proposent que, dans ces cas, la rédaction de l'arrêté soit adaptée à la recommandation⁴ du *Committee on Auditing* de la Commission européenne. A cette fin, la formulation doit tenir compte de l'interdiction :

- d'intervenir dans le processus décisionnel;
- d'établir des comptes annuels ou de tenir la comptabilité (sauf s'il s'agit exclusivement de rendre un avis infor-

matif de nature purement formelle ou technique);

- d'intervenir dans la conception et dans la mise en œuvre de systèmes technologiques concernant l'information financière, sauf dans un certain nombre de cas définis avec précision;
- de procéder à des évaluations sauf dans un certain nombre de cas généraux;
- d'intervenir dans un audit interne, sauf dans le cas d'une décision prise par l'organe compétent à propos de la remise d'un avis bien défini et à rendre exclusivement à l'organe compétent;
- de représenter le client dans le règlement de litiges fiscaux ou autres, sauf par le biais de personnes avec lesquelles le commissaire se trouve dans des liens de collaboration et si l'issue de ces litiges n'a pas d'impact significatif sur les comptes annuels;
- de se charger du recrutement des membres de direction ou d'intervenir dans ce recrutement.

Incidentement, les membres majoritaires font observer que les recommandations européennes proposent une réglementation en matière de transparence qui va au-delà du cadre légal belge actuel.

Les membres majoritaires constatent l'absence de concordance entre le champ d'application dont relèvent la société belge et ses filiales et le projet de loi. Le champ d'application est néanmoins en concordance avec l'amendement n° 1211/2, tel qu'il a été déposé par Mme Barzin et M. van Overtveldt. Ces membres du Conseil supérieur estiment qu'il faut s'efforcer de rechercher un équilibre entre les deux intérêts mentionnés ci-après. D'une part, il faut répondre aux attentes du public afin de conserver ou d'obtenir une confiance maximale dans le contrôle révisoral et, d'autre part, il faut veiller à la mise en œuvre et au contrôle du régime établi ainsi qu'à son maintien.

Afin d'assurer la conformité par rapport à la recommandation européenne, les membres majoritaires du Conseil supérieur estiment par ailleurs que l'arrêté royal ne peut établir un régime *général*

4. *Committee on Auditing, Commission Recommendation – Statutory Auditors' Independence in the EU: A set of Fundamental Principles*, 15 décembre 2000, 48 p.

d'exception qui ne porterait pas atteinte à l'indépendance dans la mesure où un certain nombre de conditions, dont le principe de «non materiality», devaient être rencontrées cumulativement. La recommandation européenne fixe de manière distincte pour chaque activité

les conditions que doit remplir cette activité pour ne pas porter atteinte à l'indépendance. Ces membres estiment opportun que le régime d'exécution belge s'y conforme et que cette disposition de l'avant-projet d'arrêté royal soit dès lors supprimée.

Avis

Table des matières

1. Introduction
2. Evaluation générale de l'approche de l'avant-projet d'arrêté royal
3. Commentaire général du rapport au Roi
4. Commentaire par article de l'avant-projet d'arrêté royal
 - 4.1. Article 1^{er} de l'avant-projet
 - 4.1.1. Article 184, § 1^{er} en tant que disposition de renvoi
 - 4.1.2. Article 184, § 2 relatif à la structure organisationnelle du commissaire
 - 4.1.3. Article 184, § 2 et § 4, pour ce qui concerne la définition des «liens de collaboration»
 - 4.1.4. Article 184, § 3 renvoyant à la loi de 1953 et à l'arrêté royal de 1994
 - 4.1.5. Article 184, § 4 reprenant la liste des incompatibilités
 - a) la prise de décisions dans la société contrôlée
 - b) l'établissement des comptes annuels et la tenue de la comptabilité
 - c) la conception et la mise en œuvre de systèmes technologiques
 - d) la réalisation d'évaluations
 - e) l'audit interne
 - f) le règlement de litiges fiscaux et autres
 - g) le recrutement et l'«interim management»
 - 4.1.6. Avis fiscal
 - 4.1.7. Article 184, § 5 relatif au champ d'application
 - 4.1.8. Article 184^{bis} relatif au régime dérogatoire
 - 4.1.9. Article 184^{ter} relatif à l'établissement de directives par l'IRE
 - 4.1.10. Article 184^{quater} en matière de «reporting»
 - 4.2. Article 2 de l'avant-projet comportant des adaptations techniques à l'arrêté royal du 30 janvier 2001
 - 4.3. Article 3 de l'avant-projet relatif à l'entrée en vigueur
 - 4.4. Article 4 de l'avant-projet en matière d'exécution
5. Observations particulières concernant le rapport au Roi
6. Position des membres Van den Bossche et Struyf à propos du principe d'un dispositif légal mis en œuvre par un avant-projet d'arrêté royal

1. Introduction

Le Conseil supérieur des Professions économiques a été créé par la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales⁵ et a succédé au Conseil supérieur du Révisorat d'entreprises et de l'Expertise comptable.

Le Conseil supérieur a pour mission légale⁶ de contribuer au développement du cadre légal et réglementaire applicables aux professions économiques, par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au Gouvernement ou aux organisations professionnelles regroupant les professions économiques.

Conformément aux dispositions légales y afférentes, le Cabinet du Ministre de la Justice et le Cabinet du Ministre de l'Economie ont demandé l'avis du Conseil supérieur des Professions économiques à propos de l'avant-projet d'arrêté royal à prendre en exécution de l'article 133 du Code des sociétés transmis, conjointement avec le rapport au Roi y relatif.

Le Conseil supérieur souhaite formuler les observations suivantes à titre préliminaire.

En février 2001, le Conseil supérieur a rendu un avis relatif à l'indépendance du commissaire dans le cadre de l'avant-projet de loi modifiant le Code des sociétés et la loi du 2 mars 1989 relative à la publicité des participations importantes dans les sociétés cotées en bourse et réglementant les offres publiques d'acquisition.

En résumé, les membres du Conseil supérieur ont marqué à l'unanimité leur accord pour l'insertion d'une période dite de «viduité» de deux ans au cours de laquelle le commissaire ne peut, au terme de son mandat, accepter de mandat d'administrateur, de gérant ou toute autre fonction, que ce soit dans la société qui a été soumise à son contrôle ou auprès des sociétés liées à cette dernière. A cet effet, un régime de contrôle adéquat et des sanctions à prendre en cas de non-respect doivent également être mis en place.

Les membres étaient également unanimes sur le principe que la législation doit être renforcée en ce qui concerne la possibilité pour le commissaire ou les personnes qui lui sont liées de fournir des prestations complémentaires. Par contre, l'unanimité n'a pas pu être obtenue sur les mesures à prendre.

- Les membres majoritaires, à savoir Mme Pieters et MM. Keutgen, Michel et Servais, estiment qu'il faut simultanément avoir recours à un dispositif légal et à un régime d'exécution à même de pouvoir être, le cas échéant, adapté, ce dernier régime devant fixer les activités incompatibles de manière à pouvoir s'adapter aux évolutions internationales. Ces membres estiment également qu'un régime de transparence adéquat concernant les rémunérations doit être mis en place et qu'il faut également veiller au respect des dispositions concernées.
- Madame Van Den Bossche et Monsieur Struyf estiment qu'une interdiction absolue était requise en la matière.
- Monsieur Peeters soutient une initiative légale imposant au commissaire d'informer l'organe de gestion quant à l'obligation figurant dans l'article 134, §4 du Code des sociétés en matière de communication d'honoraires complémentaires et requérant que le commissaire mentionne dans son rapport que le rapport de gestion contient les informations exigées légalement en cette matière.

2. Evaluation générale de l'approche de l'avant-projet d'arrêté royal

Le Conseil supérieur souhaite d'abord confirmer les positions de principe adoptées par les membres dans l'avis du 19 février 2001 relatif à l'avant-projet de loi portant modification du Code des sociétés ainsi que de la loi du 2 mars 1989 relative à la publicité des participations importantes dans les sociétés cotées en bourse et réglementant les offres publiques d'acquisition⁷. Il s'agit des avis partagés des membres Keutgen, Michel, Peeters, Pieters et Servais, d'une part, et

5. M.B., 11 mai 1999.

6. Cette mission découle de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

7. Ci-après «le projet de loi».

des membres Struyf et Van Den Bossche, d'autre part.

- Madame Van Den Bossche et Monsieur Struyf sont favorables à une disposition légale selon laquelle les commissaires ne peuvent se déclarer indépendants quand d'autres missions sont exécutées par un commissaire ou par une personne avec laquelle le commissaire a conclu un contrat de travail ou avec laquelle celui-ci se trouve dans un rapport de collaboration professionnel. Il en résulte qu'ils s'opposent au principe même d'un projet d'arrêté royal tel que soumis à l'avis du Conseil supérieur.
- La majorité de cinq membres sur sept du Conseil supérieur, à savoir Madame Pieters et Messieurs Keutgen, Michel, Peeters et Servais ont examiné l'avant-projet d'arrêté royal qui leur a été soumis pour avis. Le Conseil souligne à ce propos l'importance de garantir la sécurité juridique. Il en résulte la nécessité de clarifier et de préciser certaines notions et de rédiger des dispositions cohérentes dans tous les aspects du point de vue technico-réglementaire.

La majorité de cinq membres sur sept du Conseil supérieur constatent que le législateur a tenté d'éviter un «*expectation gap*» et d'obtenir un nouvel équilibre entre les attentes de tous les «*stakeholders*», pour qui l'indépendance du commissaire constitue un élément essentiel, et le fonctionnement du commissariat belge aux comptes au vu des développements au niveau international. On est, en effet, confronté, d'une part, en Belgique à un certain nombre de développements défavorables tendant à donner au public en général et à l'investisseur en particulier un signal selon lequel le travail des commissaires peut mériter la confiance et la crédibilité maximales. D'autre part, les membres majoritaires du Conseil supérieur constatent, qu'au niveau international, il n'existe pas d'interdiction générale d'accomplir, à côté des missions légales, d'autres missions au profit de la société dont le commissaire contrôle les comptes ou d'une

société ou d'une personne liée à cette société, au sens de l'article 11 du Code des sociétés.

L'avant-projet d'arrêté royal offre une solution adéquate à deux évolutions partiellement divergentes. Il met, en effet, l'accent sur un certain nombre d'activités concrètes incompatibles avec les missions légales du commissaire. Ceci permet à l'arrêté royal de donner la crédibilité voulue à la diffusion d'informations contrôlées et de répondre aux besoins des investisseurs. D'autre part, l'avant-projet d'arrêté royal tient compte de l'évolution internationale évoquée ci-avant en n'interdisant pas *a priori* toutes les autres missions, mais uniquement les activités risquant de mettre en cause de manière significative l'indépendance du commissaire.

- La majorité de cinq membres sur sept du Conseil supérieur insistent à nouveau, à la suite de quelques événements récents au niveau international, sur la nécessité de procédures adéquates de surveillance et de suivi. Les membres concernés renvoient à ce propos expressément à la recommandation formulée à ce sujet dans l'avis du 19 février 2001. Celle-ci recommandait la mise sur place d'un régime adéquat de contrôle et la mise en œuvre de sanctions en cas de non-respect. Ceci implique que les instances compétentes à cet effet soient à tous les degrés de la procédure de surveillance et de suivi (notamment disciplinaire), composées (à tout le moins de manière majoritaire) de personnes indépendantes et externes aux professions économiques.
- Une telle approche, consacrée par de nombreuses normes internationales et étrangères, implique également que les instances qui seraient chargées de ces nouvelles missions puissent disposer de budgets adéquats afin de pouvoir répondre de manière appropriée à l'«*expectation gap*» existant très clairement en la matière.

*
* * *

Les membres majoritaires du Conseil supérieur se félicitent de constater qu'un effort considérable est fourni en ce qui concerne le cadre réglementaire pour éviter l'insécurité juridique qui pourrait naître après l'adaptation de l'article 133 du Code des sociétés en projet.

Il convient de relever que la Chambre examine actuellement le projet de loi. Ce projet de loi vise, entre autres, à modifier un certain nombre de dispositions concernant le commissaire et renforce substantiellement l'indépendance de ce dernier. C'est la première fois, depuis le milieu des années quatre-vingts, que le législateur intervient à nouveau afin d'élaborer des mesures concrètes en matière d'indépendance du commissaire.

Dans la mesure où le Parlement devait approuver telles quelles ces dispositions du projet de loi, le Roi pourrait par voie de conséquence déterminer les opérations qui portent atteinte à l'indépendance du commissaire. Les membres majoritaires du Conseil supérieur distinguent à ce propos diverses possibilités susceptibles de survenir ou non après la mise en place du nouveau régime.

1. Introduire la modification, telle qu'elle est proposée dans le projet de loi, sans régime d'exécution. Ceci conduit à l'interdiction absolue pour le commissaire de proposer d'autres prestations.
2. Introduire la modification, telle qu'elle est proposée dans le projet de loi, avec un régime d'exécution interprété de la même manière que le commentaire par article du projet de loi⁸.

Cela signifie que d'autres activités que celles déterminées expressément par le Roi ne porteront pas atteinte à l'indépendance du commissaire.

3. Introduire la modification, telle qu'elle est proposée dans le projet de loi, avec un régime d'exécution, interprétant de façon conjointe et stricte les nouveaux paragraphes cinq et six de l'article 133 du Code des sociétés.

Sur la base d'une certaine doctrine⁹, les membres majoritaires du Conseil supé-

rieur sont d'accord sur le fait que la rédaction actuelle du paragraphe 6 n'empêche pas l'application du paragraphe 5 et ne conduit pas à une réglementation cohérente. Le nouveau paragraphe 5 introduit, en effet, une interdiction absolue. Lorsque le Roi aura établi la liste des missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes, le commissaire devra toujours tenir compte de la disposition générale reprise dans le paragraphe 5 dès que le commissaire ou une personne liée à celui-ci accomplira une mission complémentaire. La prestation ne sera d'ailleurs toujours pas permise, du moins pour autant que le commissaire voudra éviter que son indépendance ne soit mise en question.

Les diverses possibilités mentionnées ci-dessus entraîneront un renforcement substantiel de la sécurité juridique. Il n'existe cependant aucune certitude sur la base de l'actuel projet de loi qu'un arrêté royal sera effectivement pris. Les membres majoritaires du Conseil supérieur estiment que le Roi exécutera cette disposition légale.

Par ailleurs, les membres majoritaires du Conseil supérieur notent qu'il n'est pas expressément précisé que l'arrêté royal entrera en vigueur en même temps que le projet de loi. Ces membres du Conseil supérieur souhaitent que l'arrêté royal entre en vigueur en même temps que les dispositions de loi portant sur l'indépendance du commissaire.

En outre, il ne doit pas nécessairement être décidé que les activités qui ne sont pas reprises dans l'arrêté royal doivent, après l'entrée en vigueur de celui-ci, être considérées comme compatibles avec l'indépendance du commissaire, comme le laisse croire le commentaire par article du projet de loi. C'est la raison pour laquelle le projet de loi doit être adapté de manière telle que les commissaires ne pourront se déclarer indépendants lorsqu'ils fournissent des prestations fixées de façon limitative dans l'arrêté royal. Les activités non déterminées par l'arrêté royal ne portent pas atteinte à l'indépendance du commissaire.

8. Projet de loi, *Doc. Parl.*, Chambre 2000-2001, n°1211/001, 14.

9. E. Wymeersch, "De onafhankelijkheid van de revisor", dans *De bedrijfsrevisor en de onafhankelijkheid*, Institut des réviseurs d'entreprises, journée d'étude du 23 novembre 2001, n° 8.

Enfin, cette modification en profondeur requiert une période transitoire permettant aux parties concernées de s'adapter de façon adéquate au nouveau cadre réglementaire. Les membres majoritaires du Conseil supérieur estiment en effet que les personnes concernées doivent disposer d'un délai de transition adéquat.

Les adaptations, qui doivent permettre d'éliminer cette insécurité juridique, se situent à deux niveaux différents. Outre une adaptation du projet de loi, une action diligente du pouvoir exécutif s'impose. En effet, un arrêté royal doit entrer en vigueur en même temps que la loi afin d'éviter pareils problèmes de transition. Il convient dès lors d'espérer que la procédure permettant d'élaborer cet arrêté royal et de le mettre en œuvre dans l'ordre juridique belge n'entraînera pas une entrée en vigueur de l'arrêté royal postérieure à celle du projet de loi.

3. Commentaire général du rapport au Roi

Les observations préliminaires du rapport au Roi placent le débat sur l'indépendance du commissaire dans une perspective large. Les membres majoritaires du Conseil supérieur soutiennent pareille approche car l'évolution actuelle du contexte international conduit à ne pas limiter l'examen de ce problème à la Belgique. De nombreux pays examinent la nécessité d'édicter des mesures qui garantissent l'indépendance du commissaire ou comme on a pu le lire dans rapport australien publié récemment «Those (auditors') reports would not be credible, and investors and creditors would have little confidence in them, if auditors were not independent in both fact and appearance. To be credible, an auditor's opinion must be based on an objective and disinterested assessment of whether the financial statements are presented fairly in conformity with generally accepted accounting principles»¹⁰. La confiance de l'investisseur belge, mais également celle de l'investisseur international, doit être assurée dans l'intérêt des sociétés belges. Il s'avère nécessaire à cet effet que le public puisse accorder une confiance maximale au commissaire et aux prestations qu'il effectue.

Les membres majoritaires du Conseil supérieur constatent, en outre, que ce débat a débuté depuis de nombreuses années et ne se limite dès lors pas à l'actualité des derniers mois. C'est dans ce cadre que l'arrêté royal doit s'inscrire.

Pour ce qui concerne le rapport au Roi, les membres majoritaires du Conseil supérieur souhaitent encore formuler les observations suivantes :

- Le rapport au Roi mentionne au titre d'autorité de contrôle la «Securities and Exchange Commission» (SEC).

Les membres majoritaires du Conseil supérieur se demandent toutefois si l'on peut définir la SEC comme «l'autorité prudentielle pour les marchés financiers américains». Le principal objectif de la SEC est d'assurer la protection des investisseurs et l'intégrité des marchés de valeurs. La SEC précise ce qui suit à ce propos : «the SEC requires *public companies* to disclose meaningful financial and other information to the public ... The SEC also oversees other key participants in the securities world, including *stock exchanges, broker-dealers, investment advisors, mutual funds, and public utility holding companies*»¹¹. Il s'ensuit également un certain nombre de restrictions *rationae personae* portant sur les personnes soumises au contrôle de la SEC. Il semble opportun, afin d'avoir un texte plus précis, que le rapport au Roi mentionne également de façon expresse les personnes qui sont soumises au contrôle de la SEC.

- Les membres majoritaires du Conseil supérieur s'accordent à reconnaître que les règles de la SEC en matière d'indépendance ont exercé une influence considérable sur la modification du Code éthique de la Fédération internationale des experts-comptables (IFAC). Ces membres soutiennent ces initiatives d'autorégulation à laquelle cette institution a procédé. Il importe cependant que le rapport au Roi indique de manière adéquate que ce Code éthique a un caractère uniquement autorégulateur. Dans le cas contraire, il pourrait en ressortir que la

10. I. Ramsay, *Independence of Australian Company Auditors – Review of Current Australian Requirements and Proposals for Reform – Report to the Minister for Financial Services and Regulation*, Melbourne, Octobre 2001, 20-21.

11. Voir à ce propos www.sec.gov/about/whatwedo (cursive propre).

même importance est accordée aux normes de l'IFAC qu'à celles de la SEC. Ceci serait cependant susceptible de porter préjudice à la crédibilité de l'avant-projet d'arrêté royal étant donné que l'IFAC n'édicte pas de normes contraignantes. En outre, l'IFAC est composée de professionnels du secteur, ce qui pourrait donner aux investisseurs l'impression que les seuls intérêts de ces professionnels ont été pris en considération.

En outre, il convient de noter que, dans cette matière, qui doit être fixée et délimitée avec une très grande précision afin d'éviter tout problème d'interprétation, le renvoi au fait que l'IFAC a repris «dans les grandes lignes» la réglementation de la SEC pourrait créer une confusion.

- Les membres majoritaires du Conseil supérieur constatent qu'il est également fait référence au document de travail de la Commission européenne, intitulé «*Statutory Auditors' Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles*» du 15 décembre 2000. Il convient également de préciser le statut du «*Committee on Auditing*» et de ses publications. Le rapport au Roi mentionne, à juste titre, que la Belgique est représentée au sein de ce Comité par un représentant du Ministre de l'Economie. Il faut également noter qu'un représentant du Conseil supérieur des Professions économiques participe à ces réunions.

Il convient également de relever que ce Comité a été créé par une initiative prise par la Commission et non par le Conseil des Ministres de l'Union européenne. Ceci implique que ces recommandations ne se traduisent pas forcément (même si cela ne peut être considéré comme étant exclu) par une proposition de directive ou, le cas échéant, par une proposition de règlement.

Contrairement à la délégation belge, composée entre autres de personnes indépendantes des professions économiques, participant aux réunions du *Committee on Auditing*, on retrouve, dans ce Comité, des délégations d'autres pays composées exclusivement

de représentants du secteur de l'audit. En conséquence, il convient de recommander que le rapport mentionne clairement la façon dont les recommandations sont édictées au sein du *Committee on Auditing*. En outre, le neuvième considérant du rapport du *Committee on Auditing* précise que les recommandations doivent être considérées comme des principes fondamentaux. Ce passage démontre que le *Committee on Auditing* considère les recommandations comme des principes de base qui sont appelés à être affinés. Le dixième considérant ajoute que «the setting of national independence rules that are complementary to EU fundamental principles is to be left to the discretion of Member States». Cela implique que ces principes doivent être considérés comme des règles minimales à respecter au niveau européen et peuvent être complétées par les Etats membres. Le *Committee on Auditing* a dès lors pour objectif de tracer seulement le cadre minimal auquel chacun doit répondre. Des règles plus strictes ne sont dès lors pas interdites.

En outre, il convient de remarquer que le document du *Committee on Auditing* n'a pas été repris intégralement dans l'avant-projet d'arrêté royal. A la lecture du rapport au Roi, il convient en effet de se garder de croire que le document du *Committee on Auditing* a été repris intégralement et fidèlement. A titre d'exemple, on ne retrouve dans l'arrêté royal aucune référence au régime concernant la publicité des honoraires du commissaire (qu'il s'agisse de ses prestations fournies dans le cadre d'une mission de contrôle légal ou d'autres prestations). Le fait que cette matière ne soit pas traitée dans l'avant-projet d'arrêté royal découle du projet de loi qui ne prévoit pas de nouvelles dispositions en la matière. Il n'en demeure pas moins que l'on ne peut cependant pas donner l'impression que l'avant-projet d'arrêté royal reproduit intégralement le rapport du *Committee on Auditing*.

- Le Rapport au Roi renvoie également à une réponse du Ministre des Finances

à une question parlementaire de M. Georges Lenssen. Il convient de citer cette réponse du Ministre: «l'avant-projet de loi sur le «*corporate governance*» a été soumis à l'avis du Conseil d'Etat et au Conseil supérieur des Professions économiques, qui devront bien évidemment tenir compte des évolutions actuelles au niveau européen et américain».

- Il convient de mentionner que la majorité des membres soutiennent l'intérêt de prendre très clairement en compte le contexte international.
- D'une manière générale, il convient de s'interroger pour quelle raison le rapport au Roi renvoie à l'application des référentiels comptables. Cette matière ne concerne l'indépendance du commissaire que dans la mesure où elle comprend un aspect international. Si toutefois ce paragraphe devait être maintenu, le renvoi à une proposition de règlement en matière de règles comptables devrait par ailleurs mentionner que ce règlement a été élaboré par la Commission européenne. Bien que l'on puisse espérer que le Parlement européen et le Conseil des Ministres soutiennent la proposition de règlement, la procédure législative n'est pas encore terminée. La rédaction actuelle du rapport au Roi laisse entendre que le Parlement européen et le Conseil des Ministres ont déjà donné leur accord à la proposition de règlement.
- De même, le rapport au Roi mentionne que le texte du *Committee on Auditing* est largement inspiré des règles établies par le «régulateur public» aux Etats-Unis. Le Conseil supérieur souhaite faire remarquer à ce propos que contrairement à la SEC, dont l'approche est principalement «rules-based», le *Committee on Auditing* préfère une approche «principles-based». La rédaction actuelle du rapport pourrait créer la confusion entre les deux approches, essentiellement due au fait que le *Committee on Auditing* a établi des règles minimales en la matière, alors que la SEC a créé

un cadre de dispositions précis et détaillé.

4. Commentaire par article de l'avant-projet d'arrêté royal

4.1. Article 1^{er} de l'avant-projet

4.1.1. Article 184, § 1^{er} en tant que disposition de renvoi

Les membres majoritaires du Conseil supérieur n'ont pas de remarques particulières à formuler à propos de la rédaction de l'article 184, § 1^{er}.

4.1.2. Article 184, § 2 relatif à la structure organisationnelle du commissaire

Les membres majoritaires du Conseil supérieur constatent, en ce qui concerne l'article 184, § 2, que l'avant-projet renvoie à un «lien de collaboration sous l'angle professionnel» au sens de l'article 1^{er} de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises¹². Le projet de loi ne comporte pas ce renvoi. Il convient de se poser la question de savoir s'il revient *a priori* au Roi de compléter l'interprétation de la notion de «lien de collaboration sous l'angle professionnel», telle que définie à l'article 1^{er} de l'arrêté royal du 10 janvier 1994.

Le rapport au Roi précise que ce paragraphe a été inséré pour rencontrer les dispositions de la première partie de la recommandation européenne confiant au commissaire la mission d'examiner, dans tous les cas, si la situation rencontrée pourrait être susceptible de porter atteinte à son indépendance. Cette disposition de l'avant-projet d'arrêté royal a une portée générale et est très vague étant donné qu'il est précisé que des mesures doivent être prises pour ramener «à un niveau acceptable» les atteintes à l'indépendance.

Le premier volet de la recommandation européenne comporte quelques 15 pages et contient de très nombreuses recommandations détaillées sur les risques de menace de l'indépendance auxquels le commissaire et son bureau peuvent être

12. M.B., 18 janvier 1994.

confrontés. Les membres majoritaires du Conseil supérieur notent également que les articles 6 et 7 ainsi que le chapitre III de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 imposent à chaque réviseur d'entreprises non seulement d'examiner si une mission déterminée est susceptible de porter atteinte à l'indépendance, mais également si cette mission peut compromettre la relation de confiance, si son impartialité est garantie dans la mesure où un conflit d'intérêts devait surgir, etc.

Il convient de se poser la question de savoir quel est le rapport entre la rédaction actuelle du deuxième paragraphe de l'article 184 et les autres dispositions relatives à l'indépendance que le réviseur doit respecter, d'une part, et les dispositions détaillées du *Committee on Auditing*, d'autre part. Les membres majoritaires du Conseil supérieur recommandent de formuler de manière plus précise cette disposition en se basant sur les prescriptions particulières du premier volet de recommandations du *Committee on Auditing* ainsi que sur les dispositions actuellement en vigueur en Belgique en matière d'indépendance et sur l'avant-projet d'arrêté royal.

Deux exemples démontrent la nécessité d'une nouvelle formulation.

- Les membres majoritaires du Conseil supérieur citent comme premier exemple la différence de champ d'application. L'article 184, § 2 renvoie aux personnes avec lesquelles le commissaire se trouve dans des liens de collaboration au sens de l'article 1^{er}, 5^o de l'arrêté royal du 10 janvier 1994. Le texte du *Committee on Auditing* parle de «statutory auditor» et «those persons who are in a position to influence the outcome of the Statutory Audit». Le paragraphe suivant explique davantage encore ces différences.
- Le deuxième exemple concerne les modalités selon lesquelles le commissaire doit faire rapport sur son indépendance à l'organe d'administration. Le *Committee on Auditing* précise que le commissaire doit communiquer chaque année à l'organe d'administration que des «related safeguards ... are in place»¹³ et que le commissaire est indépendant «within the meaning

of regulatory and professional requirements and objectivity of the statutory auditor is not compromised, or otherwise declare that he has concerns that the independence and objectivity may be compromised»¹⁴. Cette règle est d'application pour un «Public Interest Entity», composé entre autres de sociétés cotées en bourse¹⁵. De la lecture du projet de loi, il ressort simplement que le commissaire déclare dans son rapport qu'il a accompli sa «mission en toute indépendance au sens de l'article 133 du Code des sociétés» (en projet). Cette règle semble différer de la recommandation figurant dans le rapport du *Committee on Auditing*.

4.1.3. Article 184, § 2 et § 4 pour ce qui concerne la définition du «lien de collaboration»

L'article 1^{er}, 5^o, de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 définit une personne avec laquelle il existe un lien de collaboration professionnelle comme «toute personne avec laquelle le réviseur d'entreprises a conclu une collaboration professionnelle organisée; sont en tout cas présumées répondre à cette définition, toute société dont l'objet porte sur l'exercice de la profession, toute convention qui comporte le droit d'utiliser et de se référer à un nom commun ou qui comporte un engagement de recommandation réciproque». Cette approche de la notion de «lien de collaboration» est appliquée tant pour vérifier si les structures organisationnelles peuvent ramener à un niveau acceptable les atteintes à son indépendance – article 184, § 2 – que pour évaluer l'indépendance dont jouit le commissaire lorsqu'il accomplit des prestations complémentaires – article 184, § 4.

Le rapport au Roi indique qu'il faut s'efforcer d'adopter les recommandations du *Committee on Auditing*.

La partie A du texte du *Committee on Auditing* précise que la fiabilité et la légitimité de la structure organisationnelle doit être vérifiée chez le contrôleur légal des comptes («statutory auditor») et «those persons who are in a position to

13. *Committee on Auditing, o.c.*, 14.

14. *Committee on Auditing, o.c.*, 14.

15. *Committee on Auditing, o.c.*, 49.

influence the outcome of the Statutory Audit». Cette dernière catégorie correspond notamment aux «audit partners, audit managers and audit staff» ainsi que le «professional personnel from other disciplines involved in the audit engagement»¹⁶ dont font partie, notamment, les juristes, les actuaires, les fiscalistes, les spécialistes IT.

Les membres majoritaires du Conseil supérieur estiment que le champ d'application de l'article 184, § 2, doit impérativement être adapté afin de répondre aux recommandations du *Committee on Auditing*.

La même observation s'applique à l'article 184, § 4. Les recommandations du *Committee on Auditing* mentionnent le contrôleur légal des comptes («statutory auditor»), le bureau d'audit («audit firm») et les sociétés liées à ce bureau d'audit («its network member firms»). Etant donné que les deux premières catégories de personnes se retrouvent dans l'avant-projet d'arrêté royal¹⁷, il y a lieu de se demander si c'est également le cas pour cette dernière catégorie de personnes. Selon le *Committee on Auditing*, est considéré comme «network»: «the audit firm which performs the statutory audit, together with its affiliates and any other entity controlled by the audit firm or under common control, ownership or management or otherwise affiliated or associated with the audit firm through the use of a common name or through the sharing of significant common professional resources.»¹⁸

En ce qui concerne, entre autres, cette dernière phrase, il convient de la clarifier de manière à pouvoir déterminer si la définition reprise à l'article 1^{er} de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 en matière de lien de collaboration professionnelle couvre également cette dernière forme de collaboration. Les membres majoritaires du Conseil supérieur recommandent à cet effet que l'arrêté royal définisse clairement ces notions.

4.1.4. Article 184, § 3 renvoyant à la loi de 1953 et à l'arrêté royal de 1994

L'article 184, § 3 mentionne un certain nombre de cas mettant le commissaire

dans l'impossibilité de se déclarer indépendant lorsqu'il ne respecte pas le prescrit légal de l'article 7bis de la loi du 22 juillet 1953 ou les dispositions réglementaires des articles 4 à 14 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994.

Les membres majoritaires du Conseil supérieur constatent qu'il est interdit à un réviseur d'entreprises de ne pas respecter les dispositions énumérées à l'alinéa précédent du présent avis. Dans la mesure où il est *a priori* interdit d'adopter pareil comportement, il semble évident qu'un commissaire ne viole pas ces règles.

Une rédaction adaptée de cette disposition pourrait toutefois conduire à une sanction pénale de pareille violation. Par ailleurs, il n'existe actuellement aucun cadre pénal précis pour le cas où un réviseur viendrait à enfreindre ces dispositions. C'est le secteur lui-même qui est chargé d'exercer le contrôle du respect de ces dispositions, le cas échéant avec la collaboration de tiers indépendants. Si, comme le veut la nouvelle disposition, un commissaire doit déclarer expressément dans son rapport qu'il exerce sa mission en toute indépendance, il s'expose à des sanctions pénales que les investisseurs peuvent considérer comme une «garantie d'indépendance».

Les membres majoritaires du Conseil supérieur formulent toutefois deux observations à ce sujet.

– En premier lieu, il faut clarifier la question de savoir comment lire cette disposition contenant la modification de l'article 144 du Code des sociétés. Cette disposition précise que le commissaire doit se prononcer sur l'exécution de la mission en toute indépendance, comme prévu à l'article 133 (en projet). L'article 184, § 3 concerne la déclaration d'indépendance faite dans d'autres situations et pour d'autres prestations.

– Le rapport au Roi doit par conséquent préciser la base à laquelle se référer pour obliger le commissaire à faire cette «déclaration d'indépendance» complémentaire.

16. Committee on Auditing, *Commission Recommendation – Statutory Auditors' Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles*, juillet 2001, 7, point A.2. (2) (b) et (3) (a) (i) et (ii).

17. On entend par «statutory auditor», «the approved person in the meaning of Article 2 (1) of the 8th Company Law Directive (=statutory auditor) who, either being a natural or a legal person, is appointed for a certain statutory audit engagement by means of national law and – as a consequence – in whose name the audit report is signed». On entend par «audit firm», «the organisational – generally legal – entity that performs a Statutory Audit (e.g., a sole practitioner's practice, a partnership or a company of professional accountants). The Audit Firm and the Statutory Auditor who is appointed for the Statutory Audit might be identical legal persons, but need not be (e.g., where an individual who is a member of a partnership practice is appointed as the Statutory Auditor, the partnership as such forms the Audit Firm)».

18. Committee on Auditing, *o.c.*, p. 48-49.

- Comme évoqué ci-après dans le cadre du commentaire de l'article 184^{ter}, il convient de se demander si la phrase «sauf disposition contraire visée à l'article 184^{ter}» doit être maintenue.

4.1.5. Article 184, § 4 reprenant la liste des incompatibilités

L'article 184, § 4 est une des principales dispositions de l'avant-projet d'arrêté royal. Cette disposition indique clairement les activités portant atteinte à l'indépendance du commissaire. Les membres majoritaires du Conseil supérieur soutiennent pareille formulation parce que cette liste d'activités incompatibles constitue un point d'ancrage, tant pour les sociétés contrôlées que pour les commissaires, quant aux prestations que ces derniers ne peuvent fournir aux sociétés contrôlées. Ainsi, ces membres du Conseil supérieur estiment également qu'il y a incompatibilité entre le contrôle d'une société et des services tels que l'audit interne, la tenue de la comptabilité et d'autres services mentionnés sous ce paragraphe 4.

Les membres majoritaires du Conseil supérieur estiment opportun d'analyser davantage cette disposition, qu'ils soutiennent dans son ensemble, et de formuler des propositions en vue de la préciser.

Comme évoqué ci-après dans le cadre du commentaire de l'article 184^{ter}, il convient de se demander si la phrase «sauf disposition contraire visée à l'article 184^{ter}» doit être maintenue.

*
* *
*

Les membres majoritaires du Conseil supérieur formulent les observations suivantes à propos des diverses interdictions spécifiques :

a) La prise de décision dans la société contrôlée

En ce qui concerne l'interdiction de prise de décision dans la société contrôlée, comme mentionné dans l'alinéa a), les

membres majoritaires du Conseil supérieur se demandent si cette interdiction n'est pas déjà prévue dans l'arrêté royal du 10 janvier 1994. Néanmoins, cette disposition garde tout son intérêt en raison de sa clarté¹⁹. Il convient cependant d'étendre le champ d'application à d'autres personnes que les sociétés contrôlées. Les autres personnes visées par les membres majoritaires du Conseil supérieur sont énumérées dans le commentaire relatif à l'article 184, § 5 de l'avant-projet d'arrêté royal.

En outre, les membres majoritaires du Conseil supérieur souhaitent formuler une réserve à propos de la solution préconisée en matière de prise de décision. Cette formulation de la disposition a, en effet, une portée restreinte. Il ne résulte pas nécessairement de la disposition que le commissaire ne peut pas participer au processus décisionnel. L'interdiction ne concerne que la prise de décision au sein d'une entreprise contrôlée. Les recommandations du *Committee on Auditing* disposent par contre qu'il est non seulement interdit de prendre des décisions mais également «take part in any decision-making on behalf of the audit client or one of its affiliates, or its management».

Il s'ensuit que la recommandation européenne précise à tout le moins deux aspects. Outre l'interdiction d'intervenir dans le processus décisionnel mentionnée ci-dessus, la recommandation européenne interdit de prendre des décisions ou d'intervenir dans le processus décisionnel dans tous les «affiliates, or its management».

Les membres majoritaires du Conseil supérieur proposent d'interdire expressément ces activités, à l'instar de ce qui est proposé par la recommandation européenne.

b) L'établissement des comptes annuels et la tenue de la comptabilité

Les membres majoritaires du Conseil supérieur soutiennent également l'interdiction d'établir les comptes annuels ou de tenir la comptabilité de la société contrôlée.

19. En effet, l'arrêté royal du 10 janvier 1994 se concentre sur l'acceptation ou l'exécution d'une mission révisoriale alors que l'approche adoptée dans cet avant-projet d'arrêté royal s'appuie sur la prise de décision dans une société contrôlée.

Comme pour la prise de décisions dans les sociétés contrôlées, ces membres du Conseil supérieur estiment toutefois qu'il ne s'agit pas d'une reprise intégrale des dispositions des recommandations du *Committee on Auditing*. Il découle, en effet, de ces recommandations que non seulement l'établissement des comptes annuels ou la tenue de la comptabilité de la société contrôlée sont considérés comme un risque trop important pour l'autocontrôle, mais également toute forme d'assistance ou de préparation en la matière. La recommandation européenne ne prévoit qu'une seule exception limitée: en cas d'assistance de nature purement «technical or mechanical» ou lorsque l'avis a un caractère purement informatif et que la société contrôlée ne constitue pas une «public interest entity». ²⁰ Appartiennent à cette catégorie d'entités, les «entities which are of significant public interest because of their business, their size, their number of employees or their corporate status is such that they have a wide range of stakeholders. Examples of such entities might include credit institutions, insurance companies, investment firms, UCITS, pension firms and listed companies» ²¹. Les membres majoritaires du Conseil supérieur insistent pour que la rédaction de l'arrêté royal tienne également compte de ces dispositions particulières de la recommandation européenne.

En outre, les membres majoritaires du Conseil supérieur notent que l'avant-projet d'arrêté royal manque de clarté à propos de l'assistance, le conseil ou l'intervention pour l'établissement des comptes annuels ou la tenue de la comptabilité de personnes visées à l'article 11 du Code des sociétés. Dans ce cas également, on peut estimer que le risque d'autocontrôle est trop important.

Les recommandations européennes considèrent que ce risque est considérable étant donné que, faisant suite à l'exception limitée prévue pour cette règle, elles précisent qu'en cas de contrôle de comptes consolidés, seule l'intervention en matière de comptabilité ou d'établissement des comptes annuels est considérée comme admissible si l'assistance a un caractère purement «technical or

mechanical» ou si l'avis a un caractère purement informatif, que les comptes annuels de la société consolidée ne sont pas significatifs pour les comptes consolidés - ni considérés individuellement, ni globalement - et que la rémunération liée à cette intervention est non significative par rapport à la «rémunération consolidée». ²²

c) L'élaboration et la mise en œuvre de systèmes technologiques

L'avant-projet d'arrêté royal considère également comme inadmissible l'élaboration et la mise en œuvre de manière déterminante de systèmes technologiques d'information financière dans la société contrôlée.

Cette interdiction correspond à une description succincte de la recommandation européenne. Les membres majoritaires du Conseil supérieur notent que même si un arrêté royal ne peut reprendre l'intégralité de la recommandation en la matière, il semble toutefois opportun d'apporter quelques éclaircissements. En effet, l'avant-projet d'arrêté royal précise que la réalisation «de manière déterminante» de ces prestations est interdite. Cette approche limite le champ d'application de la recommandation européenne. Cette recommandation européenne fixe comme règle générale que toute intervention en matière d'élaboration et de mise en œuvre de systèmes technologiques d'information financière représente un risque trop important pour l'autocontrôle. Cette interdiction va dès lors nettement plus loin que l'intervention de «manière déterminante».

La recommandation européenne permet cependant l'intervention du commissaire dans des cas bien précis.

- 1) Le management de la société contrôlée confirme par écrit qu'il assume la responsabilité du système général de contrôle interne.
- 2) Le commissaire a constaté que l'intervention en matière de systèmes technologiques d'information financière n'est pas utilisée par le management comme base principale pour définir le caractère adéquat des systèmes de

20. Committee on Auditing, *o.c.*, 32, point 7.2.1. (2).

21. Committee on Auditing, *Commission Recommendation – Statutory Auditors' Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles*, novembre 2001, 49.

22. Committee on Auditing, *o.c.*, 34.

contrôle interne et d'établissement de rapports financiers.

- 3) Lorsqu'il s'agit de particularités constatées par le management de la société contrôlée en matière de projet de systèmes technologiques d'information financière.
- 4) Lorsqu'il ne s'agit pas d'un projet «turn key» (c'est-à-dire un projet comportant à la fois un projet de logiciel (software), une configuration de matériel (hardware) et une mise en œuvre des deux systèmes), sauf lorsque l'«audit client» ou le management de ce dernier confirme explicitement et par écrit qu'il assume la responsabilité:
 - a) du projet, de la mise en œuvre et de l'évaluation ainsi que de toute décision en la matière, et
 - b) du fonctionnement du système, en ce compris les données permettant au système de fonctionner ou qui sont développées par le système.

Lorsque le commissaire estime que les prestations complémentaires relèvent d'une des exceptions susmentionnées, la recommandation européenne contraint le commissaire à vérifier si des mesures supplémentaires doivent être prises pour compenser le risque menaçant l'auto-contrôle. Il doit en particulier répondre à la question de savoir si l'offre de cette prestation ne doit pas être faite exclusivement par une équipe composée d'autres personnes et si le rapport est établi autrement que par toutes les personnes concernées par la mission révisoriale²³.

Par voie de conséquence, les membres majoritaires du Conseil supérieur estiment que la rédaction actuelle de l'avant-projet d'arrêté royal ne comporte que la seule interdiction décrite au point 4. Il se justifie dès lors de compléter l'avant-projet d'arrêté royal en interdisant non seulement l'élaboration et la mise en œuvre de systèmes technologiques d'information financière, mais également toute intervention en matière de développement, d'élaboration et de mise en œuvre du système, tel que définis en termes généraux par la recommandation européenne.

Les membres majoritaires du Conseil supérieur estiment à nouveau qu'il

importe de vérifier si la restriction applicable à l'offre de cette prestation à la société contrôlée est suffisante. Plus précisément, il importe d'étendre l'interdiction également aux personnes incluses dans le périmètre de consolidation de la société contrôlée.

d) La réalisation d'évaluations

Après l'entrée en vigueur de l'avant-projet d'arrêté royal dans sa formulation actuelle, il sera interdit au commissaire de «réaliser des évaluations d'actifs de la société contrôlée au cas où les actifs évalués constituent un élément important des comptes annuels et où l'évaluation contient en outre un degré important de subjectivité».

De l'avis des membres majoritaires du Conseil supérieur, la dernière phrase «et où l'évaluation contient en outre un degré important de subjectivité» ne leur semble pas suffisamment claire. Ces membres estiment cependant pouvoir déduire que cette phrase est reprise de la recommandation européenne libellée comme suit: «the valuation involves a significant degree of subjectivity inherent in the item concerned». Le commentaire de cette recommandation révèle que cette disposition concerne deux degrés de liberté, à savoir, d'une part, le nombre d'hypothèses utilisées en la matière et, d'autre part, les différences dans les méthodes d'évaluation appliquées.

A nouveau, les membres majoritaires du Conseil supérieur constatent que la recommandation européenne va plus loin que l'avant-projet d'arrêté royal. En effet, le document européen estime que le risque pour l'autocontrôle est non seulement trop important lorsque les deux conditions susmentionnées sont remplies, mais il précise également que le commissaire doit vérifier dans les autres cas si ces mesures complémentaires doivent être prises et en particulier si l'offre de cette prestation ne doit pas être faite exclusivement par une équipe composée d'autres personnes et si le rapport est établi autrement que par toutes les personnes concernées par la mission révisoriale²⁴.

Il semble dès lors justifié de rencontrer les attentes de tous les «stakeholders» en

23. L'«engagement team».

24. L'«engagement team».

limitant davantage la réalisation d'évaluations et en abandonnant cette dernière phrase «et où l'évaluation contient en outre un degré important de subjectivité».

Il convient, en outre, de s'interroger sur le fait de savoir s'il faut conserver l'exception pour les actifs évalués qui constituent un élément significatif des comptes annuels. Si le gouvernement estime qu'il faut la garder, elle servira à renforcer la sécurité juridique pour les actifs pouvant être considérés comme un élément significatif des comptes annuels.

e) L'audit interne

A l'instar des autres interdictions, cette disposition portant sur l'offre de services d'audit interne n'est qu'une transposition partielle de la recommandation européenne. Les membres majoritaires du Conseil supérieur souhaitent dès lors formuler deux observations à propos de cette transposition.

- L'avant-projet d'arrêté royal précise qu'il est interdit «de remplir de manière déterminante la fonction d'audit interne». Cette disposition peut susciter de graves problèmes d'interprétation. Les membres majoritaires du Conseil supérieur estiment que cet ajout est superflu. En effet, l'avant-projet d'arrêté royal considère dans ce cas qu'il ne s'agit que d'une reprise d'audit. Ces membres du Conseil supérieur considèrent que «remplir» des fonctions d'audit interne porte toujours atteinte à la position d'indépendance du commissaire, que ces fonctions aient ou non un caractère significatif.
- La deuxième observation porte sur l'insertion du mot «remplir». Le droit actuel interdit déjà de telles activités. Ceci découle de la décision du Conseil de l'Institut des réviseurs d'entreprises (reprise dans le Vademecum 1999) :

«La fonction d'audit interne, incluse dans l'organigramme de la société, constitue par définition une mission permanente et elle implique – dans la plupart des cas – une subordination hiérarchique.

Ceci implique qu'une personne ou un organe de la société a la compétence de donner des instructions impératives à la personne qui exerce ladite fonction. Une telle mission spécifique et permanente doit être considérée comme incompatible avec l'exercice d'un mandat de commissaire-réviseur»²⁵.

En ce qui concerne certaines activités en matière d'audit interne, le Conseil de cet Institut estime qu'elles sont admissibles, dans des circonstances bien déterminées, et en concordance avec le droit actuel :

«Il n'est pas exclu qu'un réviseur d'entreprises, fût-il le commissaire-réviseur, puisse accepter certaines missions dans le domaine de l'audit interne, afin de rencontrer un besoin spécifique formulé clairement par la direction de l'entreprise. Cette mission, exercée par le commissaire-réviseur, est une extension des travaux, en dehors des diligences normales mises en œuvre pour sa mission légale, afin de rencontrer par cette voie, les besoins spécifiques en matière de contrôle interne.

Cette situation est compatible avec l'exercice indépendant de sa mission de commissaire-réviseur dans la mesure où le réviseur garde son autonomie complète dans l'accomplissement des travaux requis, même si l'on peut admettre que les procédures d'audit interne soient élaborées en concertation avec la direction».

Il en résulte que si les conditions ne sont pas remplies, les prestations complémentaires d'audit interne ne sont pas autorisées en droit actuel mais le seraient *de lege ferenda*. Les membres majoritaires du Conseil supérieur ne soutiennent pas cette évolution. Ils estiment par conséquent que le mot «remplir» doit être adapté et proposent d'adapter la formulation comme suit: «intervenir, sauf en cas de décision prise par l'organe compétent concernant une prestation d'avis précise et bien définie en matière d'audit interne, qui doit être rendu exclusivement à l'attention de cet organe».

25. Institut des Réviseurs d'Entreprises, *Vademecum – Déontologie et normes de contrôle 1999*, Bruxelles, 1998, 203.

Cet avis se fonde sur une interprétation stricte de la recommandation européenne et sur la position actuelle par le Conseil de l'Institut. Les membres majoritaires du Conseil supérieur estiment, en effet, que seules des missions claires et précises confiées par la direction sont autorisées. La recommandation européenne mentionne que le «governance body»²⁶ est toujours responsable, entre autres, du système d'audit interne, du «scope, risk and frequency of the internal audit procedures to be performed» et «considering and acting on the findings and recommendations provided by internal audit or during the course of a Statutory Audit»²⁷.

L'exception limitée et soumise à des conditions strictes permet également de répondre aux précisions apportées dans la recommandation européenne et visant principalement à permettre aux petites et moyennes entreprises de renforcer la fonction de contrôle de l'organe compétent. Il se justifie, à cet effet, que le commissaire rende exclusivement des avis²⁸ et fasse rapport exclusivement à l'organe compétent.

f) Le règlement de litiges fiscaux et autres

Une autre prestation de services qui, selon l'avant-projet d'arrêté royal, porte atteinte à l'indépendance est la représentation «dans le règlement de litiges, fiscaux ou autres, au cas où l'issue de ces litiges peut avoir un impact important sur les comptes annuels».

A nouveau, les membres majoritaires du Conseil supérieur sont forcés de constater que cette interdiction n'est qu'une transposition partielle de la recommandation européenne.

Ces recommandations mettent également en exergue que même si l'issue de ces litiges n'a pas d'impact important sur les comptes annuels, des mesures complémentaires s'avèrent nécessaires. Le *Committee on Auditing* attire à nouveau l'attention sur la nécessité de vérifier si l'offre de cette prestation ne doit pas être faite exclusivement par une équipe composée d'autres personnes et si le rapport est établi autrement que par toutes les

personnes impliquées dans la mission révisoriale²⁹.

Les membres majoritaires du Conseil supérieur constatent que le Conseil de l'Institut des réviseurs d'entreprises s'est déjà prononcé sur l'exercice de ces activités en se fondant sur d'autres textes réglementaires d'ores et déjà en vigueur.

Le Vade-mecum 1999 de l'IRE précise à ce propos que: «[ceci] peut nous permettre de considérer comme incompatibles les activités suivantes:

- ...;
- activité relevant spécifiquement d'une autre profession;
- la représentation d'une entreprise devant les autorités fiscales, administratives ou judiciaires.»³⁰

L'on peut déduire de cette position que la rédaction actuelle de l'avant-projet d'arrêté royal va moins loin que celle défendue jusqu'à présent par l'Institut des réviseurs d'entreprises.

Les membres majoritaires du Conseil estiment que l'avant-projet d'arrêté royal ne peut provoquer un affaiblissement des règles sur l'indépendance du commissaire. En outre, cette disposition est en conflit avec la position de l'Institut des réviseurs d'entreprises qui ne permet pas au réviseur de prêter pareils services, alors qu'un commissaire peut exercer ces activités à certaines conditions. Ces mêmes membres du Conseil supérieur estiment dès lors que la phrase «au cas où l'issue de ces litiges peut avoir un impact important sur les comptes annuels» doit être supprimée lorsque ces activités ne sont pas exercées par le commissaire. Ceci n'empêche pas que cette disposition conserve tout son intérêt dans la mesure où les personnes, travaillant en collaboration avec le commissaire, se voient interdire l'exercice de ces activités.

g) Le recrutement et l'«interim management»

La dernière interdiction concerne «le recrutement de personnes chargées de fonction de direction générale, financière ou administrative de la société contrôlée,

26. Il s'agit d'un «body or a group of persons which is embedded in the Audit Client's corporate governance structure to exercise oversight of management as a fiduciary for investors and, if required by national law, for other stakeholders such as employees, and which consists of or, at least, includes individuals other than management, such as a supervisory board, an audit committee, or a group of non-executive directors or external board members».

27. Committee on Auditing, *o.c.*, 37-38.

28. Par conséquent, l'«intervention» consiste exclusivement à rendre un avis.

29. L'«engagement team».

30. Institut des Réviseurs d'Entreprises, *Vade-mecum – Déontologie et normes de révision 1999*, Ced-samsom, Bruxelles, 1998, pp. 172-173.

en ce compris celles exerçant ces fonctions à titre temporaire».

A nouveau, les membres majoritaires du Conseil supérieur constatent que cette disposition est une transposition partielle de la recommandation précitée du *Committee on Auditing*. La recommandation européenne va néanmoins plus loin sur certains points que l'interdiction reprise dans l'avant-projet d'arrêté royal. La recommandation précise en effet que, dans certains cas, la constitution d'une liste de candidats potentiels à la fonction à conférer crée un risque inacceptable d'atteinte à l'indépendance.³¹ L'avant-projet d'arrêté royal ne parle que d'une interdiction de procéder au recrutement. Cela n'implique pas que, dans ces cas, le commissaire puisse constituer une liste des candidats potentiels. Les membres majoritaires du Conseil supérieur estiment dès lors opportun de compléter cette disposition en ajoutant les termes «ou, intervient d'une manière ou d'une autre» entre les mots «procéder au» et «recrutement».

Les membres majoritaires du Conseil supérieur estiment que la dernière phrase requiert un examen plus approfondi à cet égard, du caractère autorisé de cette prestation de service effectuée par un commissaire. Au niveau national, on constate, en effet, que dans les différentes régions, l'offre de «travail intérimaire» est strictement réglementée et/ou soumise à autorisation. L'Institut des réviseurs d'entreprises mentionne dans son *Vademecum* que le réviseur doit limiter sa fonction d'avis à son domaine de spécialisation: «Il ne peut empiéter le domaine légal d'autres professions»³². En outre, l'Institut précise que des «activités relevant spécifiquement d'une autre profession»³³ sont incompatibles avec le commissariat aux comptes.

Les membres majoritaires du Conseil supérieur estiment que pareille prestation de services, pour autant qu'elle doive s'inscrire dans le cadre du «travail intérimaire», peut être interprétée comme des activités confiées à d'autres personnes appartenant à un autre domaine professionnel. Ces membres proposent dès lors d'abandonner la phra-

se «en ce compris celles exerçant ces fonctions à titre temporaire».

4.1.6. Avis fiscal

L'avant-projet d'arrêté royal ne contient aucune disposition spécifique concernant la prestation d'avis de nature fiscale. Aux termes de cet avant-projet, pareille prestation ne porte dès lors pas atteinte à l'indépendance du commissaire. Selon le rapport au Roi, ces prestations sont également autorisées par la «Securities and Exchange Commission» (SEC), par le *Committee on Auditing* et par l'IFAC. A propos de la SEC, le rapport au Roi souligne même que cet organe de contrôle recommande pareil avis.

Comme mentionné ci-avant, les membres majoritaires du Conseil supérieur estiment inopportun de renvoyer explicitement aux positions de l'IFAC.

Pour ce qui est du renvoi à la recommandation européenne, les membres majoritaires du Conseil supérieur estiment opportun de préciser que le *Committee on Auditing* n'a pas traité cette prestation de services de manière distincte dans les prestations dites de non-audit. Cela ne signifie pas pour autant que le *Committee on Auditing* autorise *a priori* toute forme de prestation en matière fiscale. Il y a lieu de respecter à tout le moins les règles générales en matière de surveillance de la position d'indépendance du commissaire. Comme mentionné ci-avant, ces recommandations doivent être interprétées comme étant des règles minimales.

La SEC n'interdit pas au commissaire de rendre des avis en matière fiscale. C'est ce que précise clairement le rapport «Final Rule: Revision of the Commission's Auditor Independence Requirements».

«As the rule text and this Release make clear, accountants will continue to be able to provide tax services to audit clients.»

De même, la SEC a recours à une exception en matière d'avis en matière fiscale pour certains cas d'espèce. Ceci découle notamment des règles en matière d'évaluation d'actifs et de «fairness opinions».

31. Voir *Committee on Auditing, o.c.*, point 7.2.6 (3).

32. Institut des Réviseurs d'Entreprises, *Vademecum – Déontologie et normes de contrôle* 1999, Bruxelles, 1998, 171.

33. Institut des Réviseurs d'Entreprises, *Vademecum – Déontologie et normes de contrôle* 1999, Bruxelles, 1998, 172.

«Notwithstanding paragraph (c)(4)(iii) (A) of this section, the accountant's independence will not be impaired when:

....

The valuation is performed in the context of the planning and implementation of a tax-planning strategy or for tax compliance services;»

Les membres majoritaires du Conseil supérieur n'ont cependant pas pu constater clairement que la SEC irait jusqu'à recommander ces prestations.

*
* * *

Les membres majoritaires du Conseil supérieur estiment dès lors que les développements internationaux ne sont pas de nature à permettre de conclure qu'une interdiction générale se justifie en la matière.

Ces membres du Conseil supérieur estiment cependant qu'en raison des développements nationaux actuels, il convient que le cadre réglementaire contienne un signal selon lequel les prestations de nature fiscale fournies par le commissaire ne peuvent être de nature à mettre en cause l'indépendance du commissaire. Ces membres du Conseil supérieur proposent à ce sujet d'appliquer la règle de transparence. Lorsque le commissaire a rendu des conseils en matière fiscale à une société contrôlée ou à des personnes au sens de l'article 11 du Code des sociétés, la société doit fournir des informations spécifiques sur l'importance des prestations et sur la rémunération y afférente.

Cette approche rejoint le rapport du *Committee on Auditing* qui tend également à assurer une transparence en la matière. La recommandation européenne souhaite donner une image claire de la rémunération que le contrôleur légal des comptes (le «statutory auditor») perçoit. A cet effet, la rémunération doit être ventilée entre les différentes prestations, à savoir la mission de contrôle légal et les autres missions considérées de manière distincte. Cette recommandation va sensiblement plus loin que le régime légal belge actuel.

4.1.7. Article 184, § 5 relatif au champ d'application

En ce qui concerne le champ d'application, il découle de l'examen de l'avant-projet d'arrêté royal que le régime ne s'applique pas uniquement à la société contrôlée mais également aux «filiales belges de la société contrôlée».

Les membres majoritaires du Conseil supérieur souhaitent formuler à ce propos l'observation suivante. Cette disposition se fonde sur un amendement n° 1211/2, déposé par Mme Barzin et M. Van Overtveldt. Par ailleurs, le projet de loi actuel ne permet pas de limiter l'application à la société contrôlée et aux sociétés contrôlées par cette dernière. La proposition d'amendement entend limiter considérablement le champ d'application des personnes auxquelles le commissaire ne peut rendre de services afin de ne pas compromettre son indépendance. Cette proposition précise que, outre la société contrôlée, seules les filiales belges tombent dans le champ d'application de la réglementation en matière d'offre de services additionnels au contrôle légal des comptes. Il s'agit de sociétés belges à l'égard desquelles un pouvoir de contrôle existe³⁴. Cela signifie que toutes les autres personnes visées à l'article 11 du Code des sociétés ne relèvent pas de cette disposition. Il s'agit des personnes suivantes :

- a) les sociétés étrangères qu'elle contrôle;
- b) les sociétés qui la contrôlent;
- c) les sociétés avec lesquelles elle forme consortium;
- d) les autres sociétés qui, à la connaissance de son organe d'administration, sont contrôlées par les sociétés visées sub a), b) et c);
- e) les personnes physiques et les personnes morales qui sont liées à une personne au sens des points a) à d).

Le Conseil supérieur a constaté, dans son avis du 19 février 2001, qu'il importe que le champ d'application *rationae materiae* du régime soit examiné sur la base des dispositions de droit européen et de droit international³⁵. Les membres majoritaires du Conseil supérieur constatent plus précisément que la rédaction

34. Article 6, 2°, Code sociétés.

35. Conseil supérieur des Professions économiques, *Avis sur le projet de loi portant modification du Code des sociétés et de la loi du 2 mars 1989 relative à la publicité des participations importantes dans les sociétés cotées en bourse et réglementant les offres publiques d'acquisition*, Bruxelles, février 2001.

actuelle de l'avant-projet de loi et du projet de loi a pour conséquence que des personnes étrangères y sont également soumises. La portée extra-territoriale du projet de loi pourrait avoir comme conséquence que le projet de loi ne pourrait être respecté dans certains cas que dans la mesure où le commissaire remet sa démission. Cette application pose particulièrement problème lorsque cette démission peut être considérée comme inopportune d'un point de droit des sociétés, mais si nécessaire en raison de services portant atteinte à l'indépendance déjà évoqués.

Il convient dès lors de se poser la question des modalités d'un régime de contrôle et de défense qui offrirait la possibilité d'examiner et de contrôler toutes les prestations possibles effectuées par des personnes concernées.

D'autre part, l'amendement limite le champ d'application de la disposition de la manière telle que les membres majoritaires du Conseil supérieur ont estimé devoir attirer l'attention sur le fait qu'à l'avenir des personnes autres que les personnes morales (telles que les associations sans but lucratif liées à la société contrôlée) ne tomberont plus sous le coup de l'«interdiction de cumul». Si tel était le cas, l'opinion publique belge, qui a été particulièrement sensible l'an dernier à certains événements, risquerait de perdre confiance dans l'indépendance du commissaire.

Il convient, dans ce cadre, de défendre une position qui, d'une part, répond aux attentes du public (pour conserver ou susciter toute la confiance requise dans le contrôle révisoral) et qui, d'autre part, assure à la réglementation son efficacité et son contrôle. Cette adaptation ne peut cependant pas conduire au fait que l'impossibilité de faire entrer en vigueur la loi et l'arrêté royal en même temps pourrait conduire à une remise en question, d'une manière ou d'une autre, la sécurité juridique.

4.1.8. Article 184bis relatif au régime dérogatoire

L'article 184bis a trait à un régime dérogatoire applicable dans le cas où le commissaire ou une personne avec laquelle il

a conclu un contrat de travail ou avec laquelle il se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration, a enfreint une interdiction «par inadvertance».

Les membres majoritaires du Conseil supérieur constatent que dans ce cas un principe dit de «materiality» a été fixé en termes réglementaires.

Une réserve doit toutefois être très clairement formulée à l'égard de cette approche. Les membres majoritaires du Conseil supérieur craignent, en effet, que ce régime d'exception puisse être interprété comme un sauf-conduit permettant de continuer à offrir les services qui seraient interdits en vertu de l'avant-projet d'arrêté royal, et ce moyennant la prise de quelques précautions nécessaires. Pareille situation compromet l'équilibre recherché par l'avant-projet d'arrêté royal, et en particulier le renforcement de la confiance de l'investisseur et la délimitation précise des prestations de services interdites.

En outre, les membres majoritaires du Conseil supérieur constatent que cet article 184bis a une portée générale et concerne toutes les activités exercées qui portent atteinte à la position d'indépendance. Cette proposition va nettement plus loin que les recommandations du *Committee on Auditing*. Ce document comporte, en effet, une exception dans un certain nombre de cas, lorsque la prestation de services n'est pas «significative», comme l'évaluation d'actifs³⁶ ou la représentation dans des litiges³⁷, bien qu'aucune disposition concernant un régime général d'exception en la matière n'existe. Les membres majoritaires du Conseil supérieur estiment qu'il convient de s'adapter aux évolutions européennes en la matière et propose d'abandonner l'article 184bis. Les exceptions que la recommandation européenne a établies sont du reste reprises dans les incompatibilités spécifiques reprises ci-avant.

Afin d'accroître la sécurité juridique pour les commissaires, les membres majoritaires du Conseil supérieur préconisent une initiative visant à mettre en place un organe totalement indépendant de la profes-

36. *Committee on Auditing, o.c.*, 36, point 7.2.3 (2).

37. *Committee on Auditing, o.c.*, 39, point 7.2.5 (2).

sion chargé d'évaluer *a priori* du projet de prestations de services qui pourraient, le cas échéant, remettre en question l'indépendance d'un commissaire. Lorsqu'une prestation de services est considérée comme n'étant pas de nature à remettre en question l'indépendance d'un commissaire, cet organe marquerait son accord sur la prestation de ce service à propos duquel il ne serait plus possible *a posteriori* de considérer que l'activité autorisée remet en question l'indépendance du commissaire concerné³⁸.

Les membres du Conseil supérieur sont disposés, le cas échéant, à remettre un avis relatif aux modalités de cette procédure, à l'organe à créer et aux aspects opérationnels y relatifs. Il va de soi qu'une telle procédure d'évaluation devrait être effectuée rapidement, nécessiterait une connaissance approfondie du secteur (et des services prestés), impliquerait des budgets significatifs,

4.1.9. Article 184ter relatif à l'établissement de directives par l'IRE

L'article 184ter de l'avant-projet d'arrêté royal confère à l'Institut des réviseurs d'entreprises le pouvoir d'établir les directives nécessaires à l'application des dispositions de l'arrêté royal.

Cet article précise également que ces directives doivent se fonder sur la recommandation européenne. Les membres majoritaires du Conseil supérieur estiment que cet ajout est superflu. Comme indiqué ci-avant, ces membres du Conseil supérieur considèrent en effet ces recommandations comme des dispositions minimales à respecter. Etant donné que certaines recommandations vont moins loin que l'interprétation que l'Institut des réviseurs d'entreprises donne d'ores et déjà à certaines dispositions réglementaires belges actuelles, cet ajout implique la possibilité de développer de nouvelles interprétations qui pourraient de *facto* vider de son sens le cadre actuel.

Les membres majoritaires du Conseil supérieur estiment par conséquent que la réglementation actuelle ne peut être assouplie et qu'il faut dès lors abandonner la phase «qui se fondent sur la

recommandation européenne relative à l'indépendance du contrôleur légal des comptes».

4.1.10. Article 184quater en matière de «reporting»

Les membres majoritaires du Conseil supérieur ont déjà mentionné ci-avant qu'ils ne jugent pas opportun d'ajouter l'article 184bis. Il en découle que le premier alinéa de l'article 184quater est superflu. Ces membres du Conseil supérieur proposent de supprimer ce premier alinéa.

Dans la mesure où la proposition des membres majoritaires du Conseil supérieur de supprimer l'article 184bis ne devait pas être suivie, ces derniers souhaitent faire remarquer que le rapport à établir n'implique en aucune manière que le Conseil supérieur se voit conférer une mission complémentaire de contrôle particulier, en dehors de ses pouvoirs définis par la loi du 22 avril 1999. Le pouvoir de juger de l'application de l'article 184bis (à ne pas conserver) revient à l'Institut des réviseurs d'entreprises.

Le deuxième alinéa de l'article 184quater de l'avant-projet d'arrêté royal confère au Conseil supérieur des Professions économiques le pouvoir de déposer plainte contre un ou plusieurs réviseurs d'entreprises. Comme cet alinéa le précise lui-même, le Conseil supérieur dispose déjà de ce pouvoir en vertu de l'article 54, § 3 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales. Il semble dès lors superflu de la lui conférer une deuxième fois. Les membres majoritaires du Conseil supérieur proposent de supprimer également cet alinéa.

4.2. Article 2 de l'avant-projet comportant des adaptations techniques à l'arrêté royal du 30 janvier 2001

L'article 2 porte sur un certain nombre de modifications à apporter à l'arrêté royal du 30 janvier 2001.

Les membres majoritaires du Conseil supérieur ne formuleront dans le cadre

38. Pour autant que :

- l'organe chargé de l'évaluation de la situation ait été en possession de l'ensemble des informations relatives à la situation de ce réviseur d'entreprises ;
- les prestations complémentaires ne dépassent pas le cadre de l'autorisation préalable de la prestation de services.

du présent avis que deux observations matérielles.

Il serait tout d'abord souhaitable de modifier, dans la version néerlandaise, «§4. De in §2 bedoelde titel ...» et de le remplacer par «§3. De in §2 bedoelde titel...»

En outre, ces membres du Conseil supérieur soulignent que leur avis vise à supprimer l'article 184bis et l'article 184quater (en projet). Par conséquent, il y a lieu de remplacer au §4 «article 184quinquies» par «article 184ter».

4.3. Article 3 de l'avant-projet en matière d'entrée en vigueur

L'article 3 de l'avant-projet d'arrêté royal précise que l'arrêté royal entrera en vigueur à la même date que la loi. Les membres majoritaires du Conseil supérieur soutiennent cette disposition car, comme mentionné ci-avant, cette situation permettra d'atténuer l'insécurité juridique. Ces mêmes membres du Conseil supérieur souhaitent cependant formuler une observation au sujet de la motivation de l'article 3 reprise dans le rapport au Roi transmis pour avis. Il ressort de ce texte que l'interdiction totale «est impraticable pour la bonne poursuite du mandat de commissaire et serait en contradiction avec les règles européennes et internationales».

Les membres majoritaires du Conseil supérieur font également remarquer que le rapport au Roi ne donne pas les raisons pour lesquelles une interdiction totale compromettrait la bonne poursuite du mandat de commissaire. Même s'ils reconnaissent qu'une interdiction totale n'est pas conforme aux développements internationaux constatés en la matière, les membres majoritaires du Conseil supérieur estiment qu'une interdiction absolue n'est pas contraire aux règles européennes en préparation en la matière, ni avec les règles internationales.

Au niveau international, il n'existe pas, en tant que telle, que ce soit dans des recommandations ou des réglementations, d'interdiction absolue de prêter des missions complémentaires à la mission de contrôle légal des comptes. Au niveau européen, les

règles élaborées prennent la forme de recommandations auxquelles un commissaire et son bureau doivent se conformer afin de répondre aux exigences d'indépendance. Les membres majoritaires du Conseil supérieur constatent que ces mesures doivent s'entendre comme étant des règles minimales. Il est dès lors possible que chaque Etat membre définisse des règles plus strictes. En outre, il peut être déduit de l'article 24 de la huitième directive (en matière de contrôle légal des comptes) que les Etats membres nationaux définissent les modalités de formulation de la notion d'indépendance³⁹. De même, l'examen des règles internationales actuelles ne permet pas de déduire qu'une interdiction absolue d'effectuer d'autres prestations serait contraire à ces règles. Il importe cependant de prendre en considération ces développements internationaux en la matière et de ne pas émettre d'interdiction absolue par voie de conséquence.

4.4. Article 4 de l'avant-projet en matière d'exécution

Les membres majoritaires du Conseil supérieur constatent que selon le texte, seul le Ministre de l'Economie est chargé de l'exécution de cet arrêté.

5. Observations particulières relatives au rapport au Roi

Il serait souhaitable de remplacer, dans la version néerlandaise, dans le renvoi aux développements en matière de normes comptables, le terme «refertekaders» par «referentiekaders».

Dans le paragraphe contenant la référence au rapport du *Committee on Auditing*, il convient de remarquer que, dans la version néerlandaise, le terme «europese» doit être modifié en «Europese».

A propos du renvoi au «préambule (14)», il s'indique de le modifier en «préambule (15)» qui renvoie expressément à la période transitoire de trois ans⁴⁰.

En ce qui concerne le commentaire dans le rapport au Roi, il serait préférable de remplacer, dans la version néerlandaise,

39. Huitième directive du Conseil du 10 avril 1984 fondée sur l'article 54 paragraphe 3 point g) du traité CEE, concernant l'agrément des personnes chargées du contrôle légal des documents comptables (84/253/CEE), JO L n° 126, du 12 mai 1984.

40. Incidemment, le Conseil supérieur constate également que le texte indique que l'avant-projet d'arrêté royal est pris «sur la proposition de Notre Ministre de l'Economie et de Notre Ministre de la Justice». Le Conseil supérieur propose d'inverser cet ordre afin de tenir compte des dispositions réglementaires y afférentes.

au premier alinéa *in fine*, de l'article 184, § 2, les termes «aanslagen op» et «acceptabel» par respectivement «aan-tasting van» et «aanvaardbaar».

En ce qui concerne la version néerlandaise de l'article 184, § 3, les membres majoritaires du Conseil supérieur insistent sur l'adaptation au deuxième alinéa à partir du § 3, 1° de la manière suivante: «De onder 1° beschreven verbodsbepalingen zijn niet van toepassing op de uitoefening van een taak in het onderwijs.»

Pour ce qui concerne le § 3, 2°, les membres majoritaires du Conseil supérieur proposent de supprimer, dans la version néerlandaise, le mot «hij» dans la première phrase et de remplacer «actuele» par «huidige» dans la deuxième phrase.

6. Positions des membres Van Den Bossche et Struyf à propos du principe d'un dispositif légal mis en œuvre par un avant-projet d'arrêté royal

Mme Van Den Bossche et M. Struyf sont d'avis que la combinaison de missions légales et de services non-audit latéraux prestés dans une société par le même réviseur, bureau ou réseau dans lequel il est affilié, porte gravement préjudice à son indépendance et en particulier à la relation de confiance qu'il se doit d'établir avec les représentants des travailleurs dans le cadre de ses missions dans les conseils d'entreprise. C'est pourquoi, ces membres ont soutenu dans le précédent avis du Conseil supérieur des Professions économiques du 19 février 2001, l'avant-projet de loi relatif à l'indépendance des réviseurs.

Ces membres regrettent que le texte du projet de loi ne reprend plus l'interdiction absolue d'offrir des services latéraux. De l'avis de Mme Van Den Bossche et de M. Struyf, l'approche proposée dans l'avant-projet de loi énonçait en effet de manière claire que l'intérêt général doit primer sur les intérêts économiques particuliers des réviseurs et des réseaux dans lesquels ils sont insérés. De plus, l'interdiction pour un réviseur déterminé ou un quelconque réseau national ou international de fournir dans la même société d'autres missions que les mis-

sions légales, revalorisait de l'avis de ces membres les missions d'audit ainsi que celles auprès des conseils d'entreprise.

Cette interdiction absolue:

- en renforçant l'indépendance d'apparence, facilitait l'établissement d'une relation de confiance auprès des délégués des travailleurs au sein du conseil d'entreprise;
- évitait que les missions légales puissent faire l'objet d'offres croisées avec des services latéraux;
- s'inscrivait positivement à contre-courant des évolutions internationales en cours. Celles-ci se traduisent par la réduction constante de la part des missions d'audit dans le chiffre d'affaires des réseaux et par le changement de statut de ces missions légales: elles sont de plus en plus perçues par les professionnels comme un passage obligé pour pouvoir proposer des services plus rentables au client dont le produit est finalement partagés entre associés.

Pour Mme Van Den Bossche et M. Struyf, l'interdiction absolue d'offrir des services latéraux constituait la réponse adéquate, un signal fort vis-à-vis de l'opinion publique belge, les travailleurs et leurs représentants choqués l'an passé par des événements bien connus, pour rétablir la confiance dans la profession. Profession à nouveau éclaboussée dans la presse internationale après une dramatique faillite aux USA.

Pour Mme Van Den Bossche et M. Struyf, tant le projet de loi déposé que l'avant-projet d'arrêté royal soumis pour avis au Conseil supérieur des Professions économiques, ne permettent pas de baliser de manière significative le débat relatif à l'indépendance:

- les activités incompatibles énumérées dans l'arrêté royal soumis pour avis sont déjà pour l'essentiel interdites par les normes internes de l'Institut des réviseurs d'entreprise;
- une étude relative à l'indépendance des réviseurs, menée en 2001, de concert par l'Université de Stanford, le MIT et la Michigan state Business School (*Stanford business, november 2001, volume 70, number 1*) sur 4000 entreprises démontre sans équivoque

que la fourniture de service non-audit affecte l'indépendance de l'auditeur et élargit dangereusement les limites des pratiques comptables acceptées;

- l'offre de services non-audit se diversifie de plus en plus et comme le prouve les comptes annuels des bureaux qui les fournissent, ils leur sont de plus en plus profitables. Les risques de perte d'indépendance s'en voient multipliés. Une liste limitative d'interdiction ne couvre pas tous les cas et n'est pas préventive.

Mme Van Den Bossche et M. Struyf tiennent à souligner que, selon les représentants des travailleurs aux conseils d'entreprise, le cumul par un même réviseur ou réseau, d'une part, de services fiscaux et, d'autre part, de la certification des comptes annuels et des données fournies au conseil d'entreprise porte d'office atteinte à la nécessaire relation de confiance entre le réviseur et les membres du conseil d'entreprise. Tout aussi inacceptables sont les conseils en matière de restructuration d'entreprise.

Comme ces membres l'ont déjà indiqué dans un précédent avis pris d'initiative par le Conseil supérieur du Révisorat d'entreprise et de l'Expertise comptable (avis du 15 juin 1999) sur la problématique de l'indépendance, l'indépendance des réviseurs serait mieux garantie par :

- la possibilité pour les représentants des travailleurs de présenter leur candidat réviseur à la nomination;
- la création d'un fonds indépendant alimenté par les entreprises sur la base de critères objectifs chargé de rémunérer les réviseurs.

Ces membres tiennent également à souligner qu'il n'existe pas de transparence suffisante sur ces missions complémentaires :

- les honoraires perçus pour des missions complémentaires effectuées par le même réseau de réviseurs (telles que le conseil fiscal) ne font, dans les faits, l'objet d'aucune publicité dans le rapport de gestion ni d'aucune ventilation dans les comptes annuels comme c'est le cas par exemple aux Etats-Unis;
- les membres des conseils d'entreprise ne sont pas informés des missions com-

plémentaires prestées par le réviseur et encore moins de la ventilation des honoraires perçus pour ces services.

Ces membres remarquent qu'en se référant à des instruments internationaux, y compris ceux que la profession édicte dans son propre intérêt, l'avant-projet arrêté royal soumis pour avis ne peut donner qu'une réponse limitée ne prenant pas en compte les particularités belges mises en place depuis la réforme du révisorat en 1985.

La Belgique est un des seuls pays où le réviseur est chargé de missions légales (y compris pédagogiques) auprès du conseil d'entreprise. Ce qui implique qu'il doit développer une relation de confiance avec les représentants des travailleurs et tenir compte de la démocratie économique dans les entreprises. D'autant plus qu'il va devoir certifier et expliquer à ces derniers un ensemble d'informations économiques et financières spécifiques beaucoup plus détaillées et approfondies que celles fournies aux actionnaires. C'est d'ailleurs sur la base de ces données certifiées que sont prises les décisions économiques qui ont un impact sur les intérêts des travailleurs.

Ces membres soulignent par ailleurs que le seul instrument international émanant d'une autorité politique, le projet de recommandation européen sur l'indépendance des réviseurs auquel le projet d'arrêté royal fait référence :

- n'est pas encore adopté au niveau européen et de plus est non contraignant;
- laisse à chaque Etat membre, la porte ouverte pour l'adoption de mesures plus radicales pour assurer l'indépendance des contrôleurs aux comptes.

Mme Van Den Bossche et M. Struyf en déduisent que la portée de l'avant-projet de loi proposé initialement ne posait dès lors aucun problème au niveau international.

Ces membres concluent que l'avant-projet de loi qui avait fait l'objet de l'avis du Conseil supérieur du 19 février 2001 avait pour lui une qualité qui fait défaut au projet de loi combiné à l'avant projet d'arrêté royal : la sécurité juridique. Il tirait sa force de sa simplicité.